



Coletânea da Jurisprudência

Processo T-508/19

**Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) e o.
contra
Comissão Europeia**

Acórdão do Tribunal Geral (Segunda Secção Alargada) de 6 de abril de 2022

«Auxílios de Estado — Regime de auxílios executado pelo Governo de Gibraltar relativo ao imposto sobre as sociedades — Isenção fiscal para rendimentos gerados por juros e por royalties de propriedade intelectual — Decisões fiscais antecipadas em proveito de empresas multinacionais — Decisão da Comissão que declara o auxílio incompatível com o mercado interno — Dever de fundamentação — Erro manifesto de apreciação — Vantagem seletiva — Direito de apresentar observações»

1. *Recurso de anulação — Objeto — Anulação parcial — Requisito — Caráter dissociável das disposições impugnadas — Decisão da Comissão que declara incompatíveis com o mercado interno duas medidas de auxílio distintas e independentes — Pedido de anulação composto por partes distintas respeitantes, cada uma, a uma medida de auxílio diferente (Artigo 263.º TFUE)*

(cf. n.ºs 43-45)

2. *Auxílios concedidos pelos Estados — Conceito — Intervenção do Estado em domínios que não são objeto de harmonização na União Europeia — Fiscalidade direta — Inclusão — Designação da base de tributação e repartição do encargo fiscal — Competências dos Estados-Membros — Limites — Competências da Comissão (Artigos 4.º e 5.º TUE, artigo 7.º, n.º 1, TFUE)*

(cf. n.ºs 56-70)

3. *Recurso de anulação — Fundamentos — Desvio de poder — Conceito (Artigo 263.º TFUE)*

(cf. n.ºs 72, 73)

4. *Auxílios concedidos pelos Estados — Conceito — Caráter seletivo da medida — Apreciação baseada na tomada em consideração da técnica regulamentar utilizada — Exclusão (Artigo 107.º, n.º 1, TFUE)*

(cf. n.ºs 80, 81, 134, 185)

5. *Auxílios concedidos pelos Estados — Conceito — Concessão de uma vantagem aos beneficiários — Medida que confere um benefício fiscal — Quadro de referência para determinar a existência de um benefício — Delimitação material — Critérios — Identificação do regime fiscal comum ou normal — Regime geral do imposto sobre as sociedades que tem por objetivo tributar a totalidade dos rendimentos gerados ou que têm origem no território de um Estado-Membro — Tomada em conta das informações provenientes do Estado-Membro em questão — Admissibilidade*
(Artigo 107.º, n.º 1, TFUE)

(cf. n.ºs 89-94, 118-123, 128, 135-137, 143-147, 156, 161, 162)

6. *Auxílios concedidos pelos Estados — Decisão da Comissão — Fiscalização jurisdicional — Livre apreciação dos factos e das provas — Constatação do direito nacional feita pela Comissão — Questão de facto*
(Artigo 107.º TFUE)

(cf. n.º 103)

7. *Auxílios concedidos pelos Estados — Procedimento administrativo — Obrigações da Comissão — Exame diligente e imparcial — Tomada em conta dos elementos mais completos e fiáveis possíveis — Alcance da obrigação*
(Artigo 108.º, n.º 2, TFUE)

(cf. n.º 104-106, 127)

8. *Auxílios concedidos pelos Estados — Decisão da Comissão — Apreciação da legalidade em função dos elementos de informação disponíveis no momento da adopção da decisão*
(Artigo 108.º TFUE)

(cf. n.ºs 107, 125, 141)

9. *Auxílios concedidos pelos Estados — Conceito — Medidas fiscais — Exame conjunto dos critérios de seletividade e de vantagem económica — Admissibilidade*
(Artigo 107.º, n.º 1, TFUE)

(cf. n.º 169)

10. *Auxílios concedidos pelos Estados — Conceito — Concessão de uma vantagem aos beneficiários — Medida que confere um benefício fiscal — Sistema de tributação dos rendimentos das empresas — Regime geral do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas que tem por objetivo tributar a totalidade dos rendimentos gerados ou que têm origem no território de um Estado-Membro — Medida fiscal que derroga o referido regime e que prevê uma isenção fiscal dos rendimentos gerados por juros ou por royalties —*

Inclusão — Inexistência de uma regra explícita que preveja a tributação dos referidos royalties — Inexistência de incidência
(Artigo 107.º TFUE)

(cf. n.ºs 178-182, 206)

11. *Auxílios concedidos pelos Estados — Conceito — Caráter seletivo da medida — Medida que confere um benefício fiscal — Critérios para estabelecer a seletividade da medida — Introdução, entre operadores que se encontram numa situação factual e jurídica comparável, de uma diferenciação não justificada pela natureza e pela economia de um regime fiscal geral — Necessidade de identificar certas características comuns aos beneficiários da vantagem fiscal — Inexistência*
(Artigo 107.º, n.º 1, TFUE)

(cf. n.ºs 198-201, 209-213)

12. *Auxílios concedidos pelos Estados — Conceito — Caráter seletivo da medida — Medida que confere um benefício fiscal — Medida de caráter geral aplicável indistintamente a todos os operadores económicos — Medida não aplicável a operações comparáveis às que condicionam a sua concessão — Medida que pode ser qualificada de seletiva*
(Artigo 107.º TFUE)

(cf. n.ºs 202, 203, 207)

13. *Atos das instituições — Fundamentação — Dever — Alcance — Decisão da Comissão em matéria de auxílios de Estado — Tomada em conta do contexto e do conjunto das normas jurídicas*
(Artigos 108.º, n.ºs 1 e 3, e 296.º TFUE)

(cf. n.ºs 229-236)

14. *Auxílios concedidos pelos Estados — Exame pela Comissão — Exame de um regime de auxílios considerado na sua globalidade — Admissibilidade — Obrigação que incumbe à Comissão de apreciar individualmente a situação de certos beneficiários — Inexistência*
[Artigos 107.º e 108.º, TFUE; Regulamento n.º 659/1999 do Conselho, artigo 1.º, alínea d)]

(cf. n.ºs 259-268)

15. *Auxílios concedidos pelos Estados — Exame pela Comissão — Procedimento administrativo — Decisão de dar início ao procedimento formal de investigação previsto no artigo 108.º, n.º 2, TFUE — Análise da existência de uma vantagem seletiva — Evolução da posição da Comissão no termo do procedimento — Decisão final que assenta numa base diferente da identificada na decisão de alargar o procedimento — Decisão de alargar o procedimento que não contém os elementos determinantes em que*

assenta a apreciação da Comissão — Violação dos direitos processuais da empresa interessada
(Artigo 108.º, n.º 2, TFUE; Regulamento n.º 659/1999 do Conselho, artigo 6.º, n.º 1)

(cf. n.ºs 283-316)

Resumo

Entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2013, por força do Income Tax Act de 2010 (a seguir «ITA 2010»)¹, os rendimentos gerados por *royalties* não estavam incluídos nas categorias de rendimentos tributáveis em Gibraltar.

A MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (a seguir «MJN GibCo») era uma sociedade do grupo MeadJohnson com sede em Gibraltar que detinha uma participação de 99,99 % no capital da sociedade em comandita simples de direito neerlandês Mead Johnson Three CV (a seguir «MJT CV»), que concedia, mediante o pagamento de *royalties*, sublicenças a uma outra sociedade do grupo². Em 2012, as autoridades fiscais de Gibraltar concederam à MJN GibCo uma decisão fiscal antecipada que confirmava, por força do regime de tributação das sociedades de Gibraltar resultante da ITA 2010, a não tributação a respeito da MJN GibCo, dos rendimentos da MJT CV gerados pelos *royalties*.

Em outubro de 2013, a Comissão Europeia deu início a um procedimento formal de investigação a fim, nomeadamente, de verificar a compatibilidade do regime de tributação dos *royalties* de propriedade intelectual, previsto pela ITA 2010, com as regras da União em matéria de auxílios de Estado. Em outubro de 2014, decidiu alargar esse procedimento à prática das decisões fiscais antecipadas a Gibraltar (a seguir «decisão de alargar o procedimento»).

Na sua Decisão de 19 de dezembro de 2018 (a seguir «decisão impugnada»)³, a Comissão, por um lado, qualificou a não inclusão dos rendimentos gerados por *royalties* na matéria coletável, entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2013, de «isenção implícita» e considerou que esta medida constituía um regime de auxílios ilegal e incompatível com o mercado interno. Segundo a Comissão, as referidas isenções introduziam uma redução do imposto que as empresas em causa deveriam, de outro modo, ter pago, tendo em conta o objetivo da ITA 2010, que consistia em tributar os rendimentos gerados ou com origem em Gibraltar.

Por outro lado, a Comissão considerou que o tratamento fiscal concedido pelo Governo de Gibraltar no âmbito de decisões fiscais antecipadas concedidas a cinco sociedades estabelecidas em Gibraltar, que detinham uma participação em sociedades em comandita de direito neerlandês e que recebiam, no que respeita a algumas delas, rendimentos gerados por *royalties* de propriedade intelectual, era constitutivo de auxílios de Estado individuais ilegais e incompatíveis com o mercado interno. Essas decisões, que confirmavam a não tributação dos rendimentos gerados por *royalties* das referidas sociedades, continuaram a aplicar-se posteriormente à alteração de 2013 da ITA 2010, nem aplicação da qual os *royalties* foram incluídos entre as categorias de rendimentos tributáveis. A MJN GibCo fazia parte das cinco sociedades em questão.

¹ Lei relativa à tributação das sociedades de Gibraltar de 2010.

² A MJT CV detinha licenças de direitos de propriedade intelectual sobre as quais concedi, mediante o pagamento de *royalties*, sublicenças à Mead Johnson BV, uma outra sociedade de direito neerlandês do grupo MJN. Antes da sua dissolução em 2018, a MJN GibCo pertencia ao grupo internacional Mead Johnson Nutrition (a seguir «grupo MJN»). A Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, com sede em Singapura, era, por sua vez, a sociedade-mãe a 100 % da MJN GibCo.

³ Decisão (UE) 2019/700 da Comissão, de 19 de dezembro de 2018, relativa ao auxílio estatal SA.34914 (2013/C) concedido pelo Reino Unido no que respeita ao regime de tributação do rendimento das sociedades de Gibraltar (JO 2019, L 119, p. 151).

Chamado a conhecer de um recurso interposto por diferentes sociedades do grupo MJN, o Tribunal concede provimento parcial ao recurso. Nega provimento ao recurso na parte em que este se destina a contestar a parte da decisão impugnada relativa ao regime de auxílios. Neste contexto, o Tribunal Geral valida a abordagem seguida pela Comissão segundo a qual a «não sujeição» e a «isenção» produzem os mesmos efeitos, bem como o facto de a inexistência de uma regra explícita que preveja a tributação dos rendimentos gerados por *royalties* não se opõe a que uma medida confira um benefício. O Tribunal Geral anula a decisão impugnada na parte em que esta tem por objeto o auxílio individual concedido à MJN GibCo. Neste âmbito, precisa o alcance do direito das partes interessadas a serem associadas a um procedimento formal de investigação em matéria de auxílios de Estado e a incidência de uma violação desse direito na legalidade da decisão final adotada no termo desse procedimento.

Apreciação do Tribunal Geral

Em primeiro lugar, no que respeita ao regime de auxílios, o Tribunal começa por recordar que as intervenções dos Estados-Membros nos domínios que não foram objeto de harmonização na União, tais como a fiscalidade direta, não estão excluídas do âmbito de aplicação da regulamentação relativa à fiscalização dos auxílios de Estado. Por conseguinte, a Comissão, uma vez que tem competência para velar pelo respeito do artigo 107.º TFUE, não ultrapassou as suas competências quando examinou a não tributação dos rendimentos gerados por *royalties* a fim de verificar se essa medida constituía um regime de auxílios e, em caso afirmativo, se era compatível com o mercado interno. No caso em apreço, o Tribunal salienta que, ao se referir às disposições do direito fiscal aplicáveis em Gibraltar e ao basear a sua apreciação das referidas disposições nas informações comunicadas pelas autoridades do Reino Unido e de Gibraltar, a Comissão não definiu de forma autónoma a tributação dita «normal» das disposições fiscais aplicáveis em Gibraltar no âmbito do seu exame da não tributação dos rendimentos gerados por *royalties*. Além do mais, não resulta da decisão impugnada que a Comissão tenha procurado alinhar o direito fiscal aplicável a Gibraltar pelos direitos aplicáveis nos diferentes Estados-Membros.

O Tribunal rejeita em seguida os fundamentos relativos, em substância, a erros de apreciação e de direito na identificação das regras normais de tributação em Gibraltar e na identificação de uma vantagem seletiva.

A título preliminar, o Tribunal observa que, no âmbito da análise das medidas fiscais, sob a perspetiva do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, tanto o exame do critério da vantagem como do da seletividade implica, previamente, determinar as regras normais de tributação que formam o quadro de referência pertinente para esse exame.

Quanto às regras normais de tributação em Gibraltar, o Tribunal reconhece que foi com razão que a Comissão considerou que o sistema de tributação de Gibraltar era um sistema de tributação territorial, segundo o qual todos os rendimentos gerados ou com origem em Gibraltar deviam aí ser tributados, e que, por força do referido sistema, os rendimentos gerados pelos royalties recebidos por uma sociedade de Gibraltar eram necessariamente considerados gerados ou com origem nesse território. Estas conclusões assentavam numa informação que emana diretamente do Estado-Membro em questão e eram compatíveis com o conteúdo das disposições pertinentes da ITA 2010.

No que respeita à existência de uma vantagem económica, o Tribunal considera que a Comissão demonstrou que o sistema de não tributação dos rendimentos gerados por *royalties* conduzia a uma redução do montante do imposto que seria normalmente devido pelas empresas estabelecidas em Gibraltar que recebessem *royalties e isso* em aplicação dos princípios orientadores da ITA 2010, a saber, o princípio da territorialidade e o princípio segundo o qual todos os rendimentos contabilísticos dos contribuintes eram tributáveis.

Neste contexto, o Tribunal rejeita o argumento das recorrentes segundo o qual, na falta de uma regra explícita na ITA 2010 que preveja a tributação dos rendimentos gerados por *royalties*, as autoridades fiscais não tinham podido renunciar a tributar os referidos rendimentos e não tinham, portanto, conferido nenhuma vantagem às recorrentes. O Tribunal recorda, a este respeito, que o facto de uma medida fiscal ser concebida segundo uma certa técnica regulamentar não tem incidência para efeitos da sua análise à luz do artigo 107.º TFUE e que a circunstância, no caso em apreço, de os rendimentos gerados por *royalties* não estarem sujeitos ao imposto sobre os rendimentos, devido à sua não inclusão nas categorias de rendimentos tributáveis em Gibraltar, produzia os mesmos efeitos que se essa categoria de rendimentos beneficiasse formalmente de uma isenção de imposto.

No que diz respeito ao carácter seletivo da não tributação dos rendimentos gerados por *royalties*, o Tribunal considera que a Comissão podia fundadamente considerar que esta constituía uma derrogação em relação ao princípio geral da territorialidade, na medida que tinha como consequência aplicar às empresas de Gibraltar que recebessem rendimentos gerados por *royalties* um tratamento fiscal distinto do aplicado às empresas tributáveis em Gibraltar que recebessem rendimentos gerados ou com origem nesse território, quando estas duas categorias de empresas se encontravam em situações comparáveis, tendo em conta o objetivo prosseguido pela ITA 2010.

Em segundo lugar, no que respeita à medida de auxílio individual concedida com base na decisão fiscal antecipada concedida à MJN GibCo, o Tribunal considera que as divergências entre a análise contida na decisão de alargar o procedimento e a decisão impugnada, na medida em que dizem respeito a elementos de apreciação determinantes para efeitos da qualificação como auxílio estatal individual da decisão fiscal antecipada adotada a favor da MJN GibCo, eram tais que a Comissão deveria ter adotado uma decisão retificativa ou uma segunda decisão de alargar o procedimento, a fim de permitir às recorrentes participarem de modo eficaz no procedimento.

Com efeito, o raciocínio com base no qual a Comissão considerou, na decisão impugnada, que a manutenção desta decisão fiscal antecipada, posteriormente à alteração de 2013 da ITA 2010, constituía um auxílio de Estado individual incompatível com o mercado interno, baseava-se em elementos determinantes que não se encontravam na decisão de alargar o procedimento, a saber, o carácter transparente das sociedades em comandita simples de direito neerlandês para efeitos da aplicação do direito fiscal de Gibraltar e a constatação de que as sociedades parceiras deveriam normalmente ter sido sujeitas ao imposto sobre o rendimento em Gibraltar sobre o montante da sua participação nos lucros das suas sociedades em comandita de direito neerlandês.

Por conseguinte, o Tribunal salienta que, quando a Comissão altera o seu raciocínio, entre a decisão de dar início ao procedimento formal de investigação e a decisão final, sobre elementos determinantes na sua apreciação da existência de um auxílio, a obrigação, que a esta incumbe, de alargar o procedimento formal de investigação, a fim de permitir aos interessados apresentarem as suas observações, reveste o carácter de uma formalidade essencial, cuja violação acarreta a anulação do ato viciado, independentemente da questão de saber se essa violação causou prejuízo aquele que a invoca ou se o procedimento poderia ter conduzido a um resultado diferente. Com base

nestas conclusões, o Tribunal Geral anula a decisão impugnada na medida em que esta visa o auxílio estatal individual concedido com base na decisão fiscal antecipada em proveito da MJN GibCo.